



Centro Universitário de Brasília – UniCEUB  
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS

**ILCA DE CASTRO LEMOS GUIMARÃES**

**CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO  
PIS E DA COFINS.**

Brasília  
2013

**ILCA DE CASTRO LEMOS GUIMARÃES**

**CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO  
PIS E DA COFINS.**

Monografia apresentada ao Centro  
Universitário de Brasília – UniCEUB como  
exigência parcial para obtenção do título  
de bacharel em Direito.

Orientadora: Arianne Costa Guimarães..

Brasília  
2013

**ILCA DE CASTRO LEMOS GUIMARÃES**

**CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO  
PIS E DA COFINS.**

Monografia apresentada ao Centro  
Universitário de Brasília – UniCEUB como  
exigência parcial para obtenção do título  
de bacharel em Direito.

Orientadora: Arianne Costa Guimarães..

Brasília, \_\_\_\_\_ de 2013.

Banca Examinadora

---

Prof. Arianne Costa Guimarães

---

Prof. Examinador

---

Prof. Examinador

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo contribuir para a grande discussão acerca do conceito de insumos para fins de aproveitamento de crédito dentro da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins. Tal discussão se mostra fundamental, no sentido de determinar quais despesas incorridas pela empresa no desenvolvimento de suas atividades poderão ser consideradas para tal finalidade. Em razão da legislação específica do PIS e da Cofins não ter trazido claramente qual seria a definição de insumos, paira a dúvida sobre quais despesas com insumos estariam aptas a gerarem créditos de PIS e Cofins. Tal fato tornou a sistemática das contribuições bastante subjetiva, à medida que os contribuintes ficam sujeitos a uma contradição de posições da Administração Tributária, o que acaba gerando uma grande insegurança jurídica. No caso das contribuições sociais, a incidência do tributo vai além da produção e circulação de bens e serviços, alcançando todas as receitas obtidas pela pessoa jurídica. Sendo assim, importante verificar que o conceito de insumo do PIS e da Cofins em nada se assemelha com aquele delimitado pela legislação do IPI e do ICMS, visto que a não cumulatividade das contribuições sociais se distancia dos impostos (IPI e ICMS), na mesma medida em que a incidência de operações de produção e circulação de bens se afasta da tributação de receitas. Portanto, para que se possa compreender a definição da não cumulatividade associado às contribuições sociais, é de fundamental importância analisar caso a caso, em busca de atrelar as despesas à indispensável necessidade da atividade empresarial. Verifica-se que a interpretação restritiva deve ser evitada, de modo que não comprometa a eficácia do princípio da não cumulatividade. Por fim, foi analisado a evolução do conceito de insumos do PIS e Cofins dentro da esfera administrativa.

**Palavras-chave:** PIS. Cofins. Insumo. Não cumulatividade. Crédito. Análise casuística.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>1 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS.....</b>	<b>8</b>
1.1 Contexto histórico.....	8
1.2 A criação do sistema não cumulativo .....	11
1.3 Do método de apuração adotado pelo legislador .....	15
1.4 Evolução histórica da não cumulatividade relacionada ao ICMS e ao IPI .....	16
1.5 Da não cumulatividade relacionada ao IPI e ao ICMS na Constituição de 1988 .....	18
1.6 Da relevância da distinção entre “receitas” e “operações” .....	22
1.7 Da não cumulatividade das contribuições sociais.....	25
<b>2 INSUMOS.....</b>	<b>28</b>
2.1 Conceito técnico de Insumos.....	28
2.2 Conceito de Insumos na Legislação do IPI e do ICMS.....	29
2.3 Conceito de insumos para aplicação do PIS e da COFINS.....	32
<b>3 EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS PARA O PIS E A COFINS NA ESFERA ADMINISTRATIVA .....</b>	<b>40</b>
3.1 Conceito de Insumos previsto nas Instruções Normativas/SRF nº. 247/02 e 358/03 .....	42
3.2 Conceito de Insumos segundo a legislação do IRPJ.....	51
3.3 Conceito de Insumos interpretação mista .....	57
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>64</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>66</b>

## INTRODUÇÃO

A presente monografia tem por objetivo contribuir para a grande discussão atualmente existente acerca do conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O regime tributário instaurado pela não cumulatividade das contribuições sociais do PIS e da COFINS introduziu a possibilidade do contribuinte se creditar de tais contribuições, porém, a legislação vigente acaba por dar margem as mais variadas interpretações do que ensejaria o direito a tal crédito, principalmente no que diz respeito ao conceito de insumo.

Assim, determinar o conceito de insumo para a apuração dos créditos das contribuições é de fundamental importância, pois da determinação da abrangência do termo é que se determinam quais as despesas incorridas pelas empresas no desenvolvimento de suas atividades poderão ser creditadas. Tal apuração de créditos pode inclusive, em muitos casos, resultar em uma significativa economia tributária para o contribuinte.<sup>1</sup>

Sendo assim, quais as despesas com “insumos” estão aptas a gerarem créditos de PIS e COFINS? E quais são as mercadorias ou serviços que podem ser caracterizados como insumos com a finalidade de geração de crédito de PIS e COFINS? O que se pode verificar nesse breve estudo é que não há como ter uma única resposta para todos casos.

Isso se dá principalmente em razão da legislação específica do PIS e da COFINS não ter trazido claramente qual seria a definição de insumo, acabando por deixar a cargo do contribuinte a análise de quais despesas poderiam ser consideradas como insumos para este fim. Tal fato tornou a sistemática das contribuições bastante subjetiva, razão pela qual há uma total insegurança jurídica por parte das pessoas jurídicas tributadas pelo PIS e pela COFINS, à

---

<sup>1</sup> SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. O Conceito de Insumo para fins de não-cumulatividade do Pis e da Cofins. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 103, mar./abr, 2011, p. 157.

medida que estão permanentemente sujeitas a uma contradição de posições com a Administração Tributária.

Sendo assim, no decorrer do desenvolvimento desse estudo verificou-se a grande importância do legislador dar ao inciso II, do artigo 3º das Leis 10.833/03 e Lei nº 10.637/02, uma interpretação mais segura.

A metodologia de pesquisa utilizada no presente trabalho foi a da pesquisa bibliográfica (sendo realizada uma análise doutrinária e legal sobre o tema), utilizando-se de material já publicado por autores, principalmente em livros, artigos e revistas periódicas. Além disso, também foi incluído o estudo jurisprudencial de casos pontuais, com o intuito de enriquecer a discussão sobre o tema. As fontes de pesquisa, portanto, serão a posição doutrinária do tema, a legislação vigente e a produção jurisprudencial dos órgãos administrativos.

A primeira etapa do trabalho, que trata o primeiro capítulo, buscou fazer um breve histórico das normas que criaram e que regeram o PIS e a COFINS, desde a sistemática cumulativa até a instauração da sistemática não cumulativa. Além disso, tentou-se demonstrar a problemática do novo método de apuração adotado pelo legislador, fazendo uma comparação da sistemática não cumulativa do ICMS e do IPI com as contribuições sociais, no caso, o PIS e a COFINS.

No segundo capítulo, abordou-se o conceito técnico de insumo, primeiramente para o IPI e ICMS e, por fim, o conceito de insumo em face do PIS e da COFINS, trazendo ao presente trabalho breves considerações da corrente legalista e a constitucionalista.

Por fim, no terceiro e último capítulo, foram trazidos Acórdãos sobre o tema discutido, demonstrando a evolução do entendimento acerca do conceito de insumo na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS dentro da esfera Administrativa Tributária.

## 1 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS

### 1.1 Contexto histórico

O PIS foi criado pela Lei Complementar Nº 7, de 07 de setembro de 1970<sup>2</sup> com a finalidade de ser o 14º salário para a classe trabalhadora, não conseguindo, entretanto, atingir aos seus objetivos, em parte em razão de constantes alterações da legislação, o que causou grandes questões judiciais - culminando com a decisão do Supremo Tribunal Federal – STF que decretou a inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445 e 2.449 de 1988 -, bem assim pela alta inflação que ocorreu no fundo originalmente criado.<sup>3</sup>

Com o advento da Constituição Federal de 1988<sup>4</sup>, o PIS deixou de ser patrimônio dos trabalhadores, passando à categoria de contribuição de financiamento da seguridade social, destinando-se, a partir de sua promulgação, para o financiamento do programa do seguro desemprego e o abono de um salário mínimo anual para empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal.

Da mesma forma em relação à COFINS, ao ser instituído originariamente como Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL por meio do Decreto Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, teve como finalidade de socorrer, emergencialmente, a população desabrigada pelas enchentes no Sul/Sudeste e pela Seca no Nordeste.

Ao se verificar que o sistema era bom para a arrecadação tributária, o FINSOCIAL foi alterado para contribuição “destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação,

---

<sup>2</sup> BRASIL. *Lei nº 7.611 de 08 de julho de 1987*. Altera os arts. 1º, 3º (vetado) do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, que institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento – Finsocial, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7611.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7611.htm)>. Acesso em: 14 set. 2013

<sup>3</sup> MORAIS. Roberto Rodrigues. *Como recuperar créditos da Cofins e do PIS nas indústrias*. Disponível em: <<http://tributario.net/rmoraes/como-recuperar-creditos-da-cofins-e-do-pis-nas-industrias>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

<sup>4</sup> Especialmente em seu art. 240 e §§ da Constituição Federal de 1988. BRASIL. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2013.



justiça e amparo ao pequeno agricultor”<sup>5</sup> pela Lei nº 7.611, de 1987 que deu nova redação do art. 1º do Decreto Lei n. 1940, de 1982.

A alíquota inicial do FINSOCIAL de 0,5% foi alterada para 1%, depois para 1.2% e, finalmente, para 2%, e, a exemplo do PIS, essas alterações também foram objeto de inúmeras ações judiciais, culminado com a decisão do STF, em 19/12/1991, reconhecendo ser inconstitucionais os aumentos das alíquotas para as empresas mercantis e financeiras.

No final de 1991, o Governo Federal atendendo, finalmente, o desígnio do legislador constituinte que previra que a antiga contribuição sobreviveria apenas transitoriamente<sup>6</sup>, o FINSOCIAL foi substituído pela COFINS, por meio de Lei Complementar n. 70 de 30/12/1991<sup>7</sup>, com a alíquota de 2% sobre o faturamento das empresas, cuja contribuição seria “destinada exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social”.<sup>8</sup>

A alíquota da COFINS foi acrescida em 1998, passando de 2% para 3% sobre a receita bruta, por meio da Lei n. 9.718/1998. Além disso, a lei passou a definir que a base de cálculo da contribuição seria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, o que provocou uma grande quantidade de

---

<sup>5</sup> BRASIL. *Lei nº 7.611 de 08 de julho de 1987*. Altera os arts. 1º, 3º (vetado) do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, que institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento – Finsocial, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7611.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7611.htm)>. Acesso em: 14 set. 2013.

<sup>6</sup>ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:  
Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, (...), passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas em andamento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%202105>>. Acesso em: 6 maio 2013.

<sup>7</sup> BRASIL. *Lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991*. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)>. Acesso em: 6 maio 2013.

<sup>8</sup> BRASIL. *Lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991*. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)>. Acesso em: 6 maio 2013.

ações judiciais contra o aumento de alíquota e o alargamento da base de cálculo, tendo o STF, tempos após, julgado constitucional o aumento da alíquota do tributo e inconstitucional o alargamento de sua base de cálculo.

Com o passar dos anos, o Governo, por pressão da classe empresarial que via no sistema cumulativo aplicado pela legislação do PIS e COFINS desincentivo à abertura de cadeias produtivas, bem assim excessiva oneração das exportações, introduziu na sistemática desses tributos um regime de não cumulatividade, inicialmente para o PIS<sup>9</sup> e, após, para a COFINS<sup>10</sup>.

Transcrevo o exemplo publicado em artigo que demonstra como o regime cumulativo pesava na cadeia produtiva com o aumento da alíquota dos 0,5 % iniciais até 3%, numa análise sobre a fabricação de veículo e o ônus da COFINS para o consumidor:

“Vamos supor que, se tivéssemos R\$1.000,00 em minério de ferro contido num veículo, no momento da compra pelo consumidor, qual seria o peso tributário da COFINS?”

“a) R\$1.000,00 – MINÉRIO DE FERRO.....COFINS de 3%... R\$30,00

Compra-se o minério para fabricar o ferro gusa:

b) R\$1.030,00 – FERRO GUSA..... mais 3% ....R\$60,90

Ferro gusa é um dos insumos para o aço:

c) R\$1.060,90 AÇO .....mais 3%... R\$92,72

Aço como matéria prima para peças do veículo:

d) R\$1.092,72 – PEÇAS VEÍCULOS ..... mais 3%... R\$125,51

Peça vai para a montadora de veículos:

e) R\$1.125,51 – MONTADORA DO VEÍCULO ..... mais 3%... R\$159,27

Veículo vai para revendedora:

<sup>9</sup> BRASIL. *Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2013.

<sup>10</sup> BRASIL. *Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm)>. Acesso em 15 jul. 2013.

f) R\$1.159,27 – CONCESSIONÁRIA VENDE O VEÍCULO.....194,05.”<sup>11</sup>

Sendo assim, “podemos concluir que dos R\$1.000,00 iniciais de minério de ferro contido no processo produtivo, quando aquele chega ao consumidor, em forma de veículo, a alíquota atingia um percentual de 19,40%.”<sup>12</sup>

Cada “pedaço” do veículo, entretanto, tem alíquota de COFINS diferente dependendo da cadeia produtiva em que esteja inserido. Deve-se considerar que a cadeia produtiva difere de setor para setor, por vezes com etapas muito superiores às aqui exemplificadas.

Foi exatamente essa tributação em cascata demonstrada no exemplo acima que provocou a adoção da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

## 1.2 A criação do sistema não cumulativo

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, quando determinou as fontes de custeio da seguridade social a cargo das empresas, elegeu como base de cálculo das contribuições sociais, basicamente: (i) a folha de salários; (ii) o faturamento ou a receita; e (iii) o lucro.<sup>13</sup>

Porém, “as contribuições sobre a receita sempre receberam fundadas críticas do empresariado, acentuadas em função dos reiterados aumentos de alíquotas e bases de cálculo, haja vista que incidiam cumulativamente”.<sup>14</sup>

Em razão da crescente elevação da carga tributária do PIS e da COFINS, a classe empresarial mostrou-se descontente e passou a se insurgir

<sup>11</sup> MORAIS, Roberto Rodrigues. *Como recuperar créditos da Cofins e do PIS nas indústrias*. Tributário.net Disponível em < <http://tributario.net/rmorais/como-recuperar-creditos-da-cofins-e-do-pis-nas-industrias>>. Acessado em 12 jun. 2013.

<sup>12</sup> MORAIS, Roberto Rodrigues. *Como recuperar créditos da Cofins e do PIS nas indústrias*. Tributário.net Disponível em < <http://tributario.net/rmorais/como-recuperar-creditos-da-cofins-e-do-pis-nas-industrias>>. Acessado em 12 jun. 2013.

<sup>13</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.482.

<sup>14</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.482.

quanto à sistemática da tributação do PIS e da COFINS, pleiteando que tais contribuições deixassem de ser cumulativas.

É preciso entender que ao contrário da tendência instaurada na década de 1980, na qual os conglomerados empresariais eram regra, a partir da década de 1990, a tendência das maiores empresas era a terceirização dos serviços satélites a suas atividades-fim.<sup>15</sup> E que, sendo assim:

“Para que as decisões tomadas no cenário econômico pudessem estar, tanto quanto possível, desvinculadas dos aspectos tributários, seria preciso modificar a sistemática de incidência “em cascata” então vigente, uma vez que, se daquela forma permanecesse, a tributação seria determinante sobre a forma de organização das empresas. Em suma, em um período em que as teorias mais modernas de administração tratam de forma relevante o foco da atividade fim, uma vez que a tendência é terceirizar, a sistemática tributária não poderia tornar-se um óbice para as decisões empresariais, gerando assim descontentamento frente a não cumulatividade das contribuições sociais.”<sup>16</sup>

Portanto, na tentativa de atender à classe empresarial, sem, contudo, comprometer a arrecadação, o Governo instaura o sistema da não cumulatividade para o PIS e a COFINS, fazendo-se assentar não só legalmente, mas também constitucionalmente.<sup>17</sup>

Todavia, cumpre a nós lembrar que apesar da sistemática não cumulativa da arrecadação, o Governo Federal elevou consideravelmente as alíquotas então vigentes, com o declarado objetivo de evitar a perda de arrecadação, o que naturalmente frustrou as expectativas que se tinham a propósito dessa novel sistemática de tributação.

Primeiro, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, fruto da conversão da M.P nº 66 de 2002, inseriu no sistema tributário brasileiro a

---

<sup>15</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.483.

<sup>16</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.483.

<sup>17</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.483.

cobrança não cumulativa das Contribuições ao Programa de Integração Social – PIS e tinha como objetivo dar prosseguimento à cobrança de contribuições sociais sobre o faturamento, já iniciado com a cobrança monofásica em alguns setores da economia.<sup>18</sup>

As razões dessa Medida Provisória, expostos em sua Exposição de Motivos, já em seu segundo parágrafo anunciava:

“2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).”<sup>19</sup>

Em 30 de maio de 2003, a Lei nº 10.684, veio a alterar diversos dispositivos da Lei nº 10.637/2002, trazendo novas disposições sobre as contribuições sociais, principalmente em relação à elevação da alíquota da COFINS das entidades financeiras para 4% (quatro por cento).<sup>20</sup>

Por fim, em 29 de dezembro de 2003, a Lei nº 10.833, instituiu a sistemática não cumulativa em relação à COFINS, trazendo também alterações e inovações do que diz respeito a dispositivos também aplicáveis ao PIS/PASEP.

Em 30 de abril de 2004, a Lei nº 10.685, efeito da conversão da Medida Provisória nº164/2004, veio a alterar a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativo, apesar de a referida MP tratar principalmente do PIS e da COFINS sobre a importação.

Naquele momento, era dado ao legislador ordinário a oportunidade e conveniência para determinar as despesas, custos e encargos que propiciariam a tomada de créditos.

---

<sup>18</sup> ANAN, Pedro Jr. A questão do crédito de Pis e Cofins no Regime da Não Cumulatividade. *Revista de Estudos Tributários*. Nº 76, p.29 a 53, bimestral 2010, p.29.

<sup>19</sup> BRASIL. Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

<sup>20</sup> ANAN, Pedro Jr. A questão do crédito de Pis e Cofins no Regime da Não Cumulatividade. *Revista de Estudos Tributários*. Nº 76, p.29 a 53, bimestral 2010, p.30.

Importante lembrar que, na época da instituição da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, não existia previsão e autorização constitucional expressa nesse sentido, já que a Emenda Constitucional 42/03, que incluiu parágrafo 12 ao art. 195, não havia ainda sido publicada.<sup>21</sup>

Portanto, naquele contexto, o fundamento de validade da instituição de tal sistemática, poderia repousar: “(i) tanto na inexistência de vedação expressa a tal instituição; (ii) quanto na expressa possibilidade ventilada no (parágrafo) 9º do art.195 de instituição de contribuições com bases de cálculo e alíquotas diferenciadas para determinados setores”.<sup>22</sup>

De qualquer forma, a partir da publicação da Emenda Constitucional 42/03<sup>23</sup>, a não cumulatividade passou a estar prevista na Carta Magna, sendo delegada ao legislador a tarefa de elencar a quais setores de atividade econômica ela se aplicaria.

Sendo assim, a não cumulatividade que foi inicialmente criada sem expressa previsão constitucional, com a criação da Emenda 42/03, “passou a estar recepcionada pelo novo regramento constitucional como disciplinadora daquela sistemática de tributação, naquilo em que não fosse conflitante”<sup>24</sup>.

Porém, “para avaliar a existência de conflitos entre a legislação ordinária e seu suporte constitucional é imperativo que se esclareça o exato alcance e dimensão desse último”<sup>25</sup>:

---

<sup>21</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.484.

<sup>22</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.484.

<sup>23</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm). Acesso em: 25 de maio de 2013.

<sup>24</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.484.

<sup>25</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.484.

Concluindo:

“Oportuno frisar que, a despeito de a não cumulatividade não ter sido definida pelo constituinte derivado, com o fora, inicialmente, em relação ao ICMS e ao IPI, fato é que, como preceito constitucional, deve ser dotado de um mínimo de eficácia, consistente, justamente, na delimitação da esfera de atuação do legislador ordinário.”<sup>26</sup>

### 1.3 Do método de apuração adotado pelo legislador

Como já afirmado, com intenção de acabar com a nefasta cumulatividade de então que impedia o crescimento de cadeias produtivas e com o declarado objetivo de desonerar as exportações, as leis que instituíram originariamente as contribuições ao PIS e à COFINS foram modificadas por Leis aprovadas em 2002 e 2003 criando o sistema não cumulativo, mas, trazendo como efeito colateral o aumento da carga tributária.

Como afirma Paulo Henrique Teixeira <sup>27</sup>, o cerne da problemática da COFINS e do PIS não cumulativo está no método diferente de apuração adotado pelo legislador. Enquanto no IPI e ICMS aplica-se o método “imposto contra imposto”, nas contribuições PIS/COFINS não cumulativos aplica-se o método “base contra base”, que “não preveem a concessão de crédito de tributo, por força das operações anteriores, mas a dedução da base de cálculo e valores referentes às operações anteriores”.<sup>28</sup>

Na Exposição de Motivos da Medida Provisória que introduziu o novo regime de apuração, tem-se a seguinte justificativa:

“Por ser adotado, em relação à não cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida,

<sup>26</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.484.

<sup>27</sup> TEIXEIRA, Paulo Henrique. *Créditos do Pis e da Cofins*. Obra on-line. Portal Tributário Editora, p. 11. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/obras/pisconfins.htm>>. Acessado 16 jun. 2013.

<sup>28</sup> TEIXEIRA, Paulo Henrique. *Créditos do Pis e da Cofins*. Obra on-line. Portal Tributário Editora, p. 11. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/obras/pisconfins.htm>>. Acessado 16 jun. 2013.

créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.”<sup>29</sup>

As Leis de n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a não cumulatividade do PIS e da COFINS, criaram o Método Indireto Subtrativo que determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (r) e a alíquota aplicada sobre as compras (c), isto é,  $T = (a \times r) - (a \times c)$ , como forma de garantir a neutralidade da incidência da COFINS e do PIS sobre todos agentes da cadeia comercial.<sup>30</sup>

Apesar de o legislador adotar um sistema novo, o Método Indireto Subtrativo inicialmente, não foi criado uma escrituração fiscal específica, ao contrário do sistema crédito contra débito já de conhecimento de todos que operavam o sistema do ICMS e do IPI, com escrituração fiscal distinta.

#### **1.4 Evolução histórica da não cumulatividade relacionada ao ICMS e ao IPI**

Com a promulgação da Emenda Constitucional 18/65<sup>31</sup>, criou-se o conceito que norteia a não cumulatividade tributária, que, como afirmam José Eduardo Soares de Melo e Luiz Fernando Lippo, “constitui o marco que separa a antiga e a nova ordem tributária nacional”.<sup>32</sup>

Sendo assim, podemos afirmar que, em razão dessa Emenda Constitucional, definiu-se o âmbito da aplicabilidade do princípio da não cumulatividade sobre o ICMS e o IPI.<sup>33</sup>

<sup>29</sup> BRASIL. Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

<sup>30</sup> TEIXEIRA, Paulo Henrique. *Créditos do Pis e da Cofins*. Obra on-line. Portal Tributário Editora, p. 9. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/obras/piscofins.htm>>. Acessado 16 jun. 2013.

<sup>32</sup> MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-cumulatividade Tributária*, Ed. São Paulo Dialética, 1998, p. 102.

<sup>33</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.485.



A Emenda Constitucional, em seu art. 11, estabelecia a competência para a instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados à União Federal, cujas principais características resumiam-se em observar à essencialidade dos produtos, de modo que mediante a utilização de alíquotas diversas, a seletividade se fizesse presente, bem assim pela aplicação da regra de não cumulatividade, que determina o abatimento, em cada operação, do montante de imposto cobrado nas anteriores.<sup>8</sup>

Seguidamente, no art. 12, do referido dispositivo constitucional, assentou-se a competência para a instituição do imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) aos Estados.

Da mesma forma que o IPI, o ICMS deveria ser não cumulativo, “abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, não incidindo sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade.”<sup>34</sup>

Com a vinda da Constituição de 1967, preservou-se o caráter não cumulativo tanto do IPI quanto do ICM, que determinava, pois, dever ser abatido, em cada operação o montante cobrado nas etapas anteriores.<sup>8</sup>

Vale ressaltar que no período do governo militar, instaurado em março de 1964, promulgou-se a Emenda Constitucional 1/69. Em relação ao IPI não houve nenhuma alteração, mas o ICM foi submetido a uma sensível alteração.

Tal mudança só se deu a partir do acréscimo da segunda parte do inc. II, do art. 23, que dispôs a partir da Emenda Constitucional 23/83, que “a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes”.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.485.

<sup>35</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.485.

Por fim, com a Constituição Federal de 1988, foi mantida no nosso sistema constitucional tributário grande parte dessas disposições.

Assim, tanto para o IPI como para o ICM (agora transformado em “ICMS”), o sistema de regime da não cumulatividade foi mantido. Em relação ao ICMS, a não cumulatividade se aplicaria inclusive na parte acrescida do tributo; ou seja, na parte nova do tipo tributário, que consistia na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.<sup>36</sup>

### 1.5 Da não cumulatividade relacionada ao IPI e ao ICMS na Constituição de 1988

Antes de iniciarmos a tentativa de se descobrir a exata dimensão do conceito da não cumulatividade das contribuições sociais em nossa Constituição de 1988, é de suma importância demonstrar o paralelo dos conceitos de não cumulatividade já consolidados em relação ao IPI e ao ICMS.<sup>10</sup>

O principal objetivo do princípio da não cumulatividade é o de evitar a incidência de tributos em cascata; isso significa que o tributo só irá recair sobre o valor acrescido em cada etapa da produção ou circulação de bens. Tal entendimento foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 106.033/SP; *verbis*:

“Recurso Extraordinário.ICM.Creditamento do valor de isenção tributária, Tem entendido o STF que o princípio da não-cumulatividade visa **a não permitir a tributação em cascata, ou a superposição de cargas tributárias incidentes de operação para operação, na circulação de mercadorias.** Se o produto é favorecido com isenção, na primeira operação, o valor desta há de ser deduzido na operação subsequente. O industrial importador da matéria-prima tem direito a se creditar do valor do imposto isento, não sendo necessária a demonstração de que o imposto foi ou não transferido ao consumidor, no preço do produto, uma vez que sua dedução é da técnica de tributação.”

---

<sup>36</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.486.

Porém, a não cumulatividade assume contornos próprios dependendo das características de cada tributo, se adequando a cada função existente.<sup>37</sup>

Conforme ensina Alcides Costa Jorge Costa<sup>38</sup>, a sistemática da não cumulatividade se dá por dois métodos, o da adição e o da subtração:

“O método de adição consiste em somar todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num período dado: salários, juros, lucro líquido, depreciações, etc. [...] O método de subtração admite duas variáveis: o de base sobre a base e o de imposto sobre imposto. Pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. Desnecessário acrescentar que, em qualquer das variantes, as deduções dependem do tipo de imposto: renda, consumo ou produto bruto. O método geralmente usado é o de imposto sobre imposto. O método de subtração base sobre base foi perfilhado pela lei japonesa aprovada em 1950 e que foi revogada sem jamais ser aplicada.”<sup>39</sup>

Pelo exposto, podemos concluir que a não cumulatividade inerente ao IPI e ao ICMS se enquadra no método de subtração imposto *versus* imposto.

Assim, analisando a Constituição Federal e os seus específicos dispositivos, constantes do Sistema Tributário Nacional, “percebe-se que houve clara opção em determinar que a não cumulatividade em relação ao ICMS e ao IPI seria, em certa medida, restrita”<sup>40</sup>. Desse modo, “somente o montante incidente na operação anterior poderia ser compensado com o montante devido na operação posterior”.<sup>41</sup>

<sup>37</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.487.

<sup>38</sup> COSTA, Alcides Costa Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. *Resenha Tributária*, São Paulo, 1978. p. 23.

<sup>39</sup> COSTA, Alcides Costa Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. *Resenha Tributária*, São Paulo, 1978. p. 23.

<sup>40</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.488.

<sup>41</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.488.

Mas, “considerando-se a possível existência de alíquotas diferenciadas ao longo da cadeia, não seria, em verdade, tributação sobre o valor acrescido”.<sup>42</sup>

Além disso, em relação ao ICMS percebe-se ser dotado de contornos próprios, restritos pela própria Constituição Federal, como, por exemplo, em relação às isenções, que em regra, “determinam não só o estorno dos correspondentes créditos, mas também implicam impossibilidade de creditamento pelo adquirente”.<sup>43</sup>

Essas restrições que a própria Constituição faz, visa à harmonia do Sistema Federativo. Isso porque, “é justamente a possibilidade de compensação do montante incidente com o devido, conjugada ao diferencial de alíquotas em operações interestaduais que possibilita a pretendida distribuição de arrecadação entre os Estados”.<sup>44</sup>

Além de que, “as hipóteses de estorno e vedação de créditos em operações incentivadas buscam evitar os danosos efeitos da tão conhecida guerra fiscal entre os entes federativos”.<sup>45</sup>

Vê-se assim, que qualquer tentativa de submeter o ICMS como um tributo de valor agregado seria frustrada, pois “os créditos são imputados justamente em razão da incidência anterior e não do valor agregado na respectiva etapa”.<sup>46</sup> Continua:

“O mesmo pode ser dito em relação ao IPI, cujo principal diferencial em face do ICMS consiste em sua função **parafiscal**, que só pode

---

<sup>42</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.488.

<sup>43</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.488.

<sup>44</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.487.

<sup>45</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.488. (grifo nosso)

<sup>46</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.488.

ser alcançada, em sua plenitude, à medida que contemple diferenças de alíquotas, bem como a possibilidade de creditamento, inclusive em operações incentivadas.”<sup>47</sup>

Vemos aqui a importância de saber que a não cumulatividade somente pode ter sua aplicação e extensão delineada conforme as peculiaridades do tributo que informa (seja o ICMS ou o IPI).<sup>48</sup>

Observa-se que as restrições prescritas pelo legislador constituinte em relação às sistemáticas do ICMS e do IPI, tratam de não cumulatividade própria, vale dizer, de tributos que tem como hipóteses de incidência específicas e determinadas operações.

Daí que, como a hipótese de incidência do ICMS gravita em torno de sucessivas operações e circulação de mercadorias e a hipótese de incidência do IPI, fundamentalmente, operações com produtos industrializados ou operações com importação/revenda de produtos industrializados, nada mais natural que a não cumulatividade constitucionalmente estabelecida tenha como referência operações com mercadorias (ICMS) ou operações com produtos industrializados (IPI). E, nesse contexto, que a regra de não cumulatividade se opere pela dedução do tributo incidente na operação anterior do devido na operação posterior da saída da mercadoria ou do produto industrializado ou importando.

Entretanto, essas restrições “não maculam a ideia de que o conceito de não cumulatividade visa evitar a incidência de tributos em cascata”<sup>49</sup>. Essa ideia de não cumulatividade, como adiante se verá, no que diz respeito a contribuições sociais, tem que ter como norte a materialidade de suas hipóteses de incidência, muito diversas das materialidades próprias do IPI e do

---

<sup>47</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.488. (grifos nossos)

<sup>48</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.489.

<sup>49</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.498.

ICMS, a começar pelo fato de que estes tem como materialidade a realização de operações com mercadorias ou produtos industrializados, ao passo que o PIS e a COFINS tem como materialidade a realização de receitas.

## 1.6 Da relevância da distinção entre “receitas” e “operações”

Como bem preceitua o art. 195 da Constituição Federal<sup>50</sup>, o financiamento da Seguridade Social cabe a toda a sociedade. É nesse dispositivo que repousa o princípio da universalidade, “não cabendo a qualquer categoria ou atividade econômica livrar-se desse encargo, sob pena de configurar-se uma discriminação atentatória à isonomia”.<sup>51</sup>

Apesar de o dispositivo trazer em questão o princípio da universalidade, alguns contribuintes tentaram se livrar dos encargos com base na natureza peculiar das operações que praticavam.<sup>52</sup>

Foi o caso, por exemplo, das distribuidoras de derivados de petróleo, que por meio de ações judiciais, entenderam que as contribuições sociais não deveriam incidir sobre as parcelas decorrentes da comercialização de combustíveis e derivados de petróleo. Sustentando nessas ações judiciais, que:

“Em razão do princípio da unicidade do imposto único sobre minerais, nenhum outro tributo poderia ser cobrado, e que, na vigência da atual Constituição, muito embora as operações com minerais passassem a se sujeitar ao ICMS, a Constituição excluiu a incidência de qualquer tributo, exceto o imposto de exportação (art. 155, parágrafo 3º)”.<sup>53</sup>

<sup>50</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

<sup>51</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.489.

<sup>52</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.490.

<sup>53</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.490.

Do outro lado, sustentou a União que:

“A União arguiu que a imunidade prevista no referido dispositivo constitucional, restringe-se às operações relativas a combustíveis, energia elétrica, telecomunicações e minerais, enquanto que o PIS e a COFINS **não gravam a operação, mas sim o faturamento**, ocorrendo, por conseguinte, diversidade de fatos geradores.”<sup>54</sup>

Essa discussão acabou decidida pelo Supremo Tribunal Federal, que em voto proferido pelo Relator Ministro Carlos Velloso acompanhou a tese do Fisco, rejeitando o pleito dos Contribuintes. Segue transcrita, parte do voto proferido no RE 144.971:

“A Constituição (de 1967), ao estabelecer o imposto único sobre as operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e ao estabelecer as operações que dariam nascimento ao imposto – produção, importação, circulação, distribuição e consumo – não esgotou a matéria: a definição de cada uma dessas operações ficaria por conta da lei complementar (CF, art.18, parágrafo 1º). O CTN, então, regulando a matéria, cuidou de definir as operações que representam a hipótese de incidência do imposto único em apreço. E assim fez, de forma precisa (CTN, art.74, incs. I a V). O argumento da impetrante é que o PIS não poderia incidir “sobre o faturamento obtido na atividade de distribuição e consumo de combustíveis e lubrificantes, sujeita apenas ao imposto único...” (fl.9). Mas a questão não se resolve assim com tal simplicidade. Em verdade, a incidência do PIS dá-se sobre o faturamento, que, por constitui resultado global, abrangente de inúmeras operações (venda de mercadorias, venda de serviços, venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços, etc.) **distingue-se das operações que constituem hipótese de incidência do imposto único sobre combustíveis.**”<sup>55</sup>

O voto do Ministro Relator foi no sentido de que “os fatos subsumidos ao ICMS não podem ser confundidos com aquele eleito como aspecto material do

<sup>54</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.490.(grifo nosso)

<sup>55</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 144.971*. Segunda Turma. Relator: Carlos Velloso. Brasília, 13 de maio de 1996. Disponível em <[www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28144971%2E+OU+144971%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cexcjco](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28144971%2E+OU+144971%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cexcjco)>. Acesso em: 14 jun. 2013.

PIS (e da COFINS consequentemente)”<sup>56</sup>, no qual foi acompanhado por unanimidade de votos por seus colegas na Corte Suprema.

Nesse julgamento, o que pesou foi o fato de o art. 195 da C.F de 88 atribuir a todos o dever e ônus de patrocinar a Seguridade Social.

O que se pode ver é que há clara diferença entre “operações” e “faturamento” ou “receita bruta”, obtidos pela pessoa jurídica. Uma tem conformação mais estreita (que é o caso do ICMS e do IPI) e a outra incide sobre toda a receita bruta, portanto, não se confundindo.

Essa distinção é importante para analisarmos “em que medida a distinção entre tributação de operações e a tributação de receitas afeta a não cumulatividade atinente a cada um dos grupos de tributos.”<sup>57</sup>

Assim, “a não cumulatividade relacionada ao IPI e ao ICMS tem sua esfera de abrangência adstrita aos elementos que compõem seus pressupostos de fato, quais sejam a produção e a circulação de mercadoria”.<sup>58</sup>

Portanto, em relação ao IPI e ao ICMS, entendemos que os créditos que decorrem da não cumulatividade constitucional diz em respeito “apenas às matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, haja vista que são precisamente estes os elementos que integram a operação de produção ou circulação, ou seja, o pressuposto de fato da tributação.”<sup>59</sup>

O que se pretende demonstrar com isso é que o principal objetivo da técnica da não cumulatividade é a de evitar a tributação em cascata. No caso do ICMS, “deve permitir que a tributação sobre o total das operações que

---

<sup>56</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.491.

<sup>57</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.493.

<sup>58</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.493.

<sup>59</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.494.



compuseram a cadeia de circulação de mercadorias seja idêntica ao resultado da aplicação da alíquota da venda ao consumidor final sobre o respectivo preço”.<sup>60</sup>

Isso porque, “somente assim seria possível assegurar que a tributação seria, ao menos em tese, sob o prisma econômico, neutra”.<sup>61</sup>

Portanto, entendemos que “a não cumulatividade em matéria de contribuições sociais deve permitir, pelo menos, a neutralidade da tributação em relação à organização das atividades econômicas inseridas no contexto de seu pressuposto de fato, ou seja, do auferimento de receitas.”<sup>62</sup>

### 1.7 Da não cumulatividade das contribuições sociais

As contribuições incidentes sobre a receita seria uma das fontes de custeio da seguridade social, como originariamente preceituou a Constituição Federal.

Essa previsão constitucional “firmou a premissa de que as receitas auferidas (juntamente com a folha de salários e o lucro) seriam hábeis a demonstrar a aptidão ao financiamento da seguridade social”.<sup>63</sup>

Portanto, “a incidência de contribuição social sobre a receita, sem nenhuma dedução, por expressa disposição constitucional, estava conforme ao ordenamento”.<sup>21</sup>

Sendo assim, “ao prever a possibilidade de sistemática não cumulativa de tributação, a Constituição Federal passou a autorizar que se colha (além da

---

<sup>60</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.494.

<sup>61</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.494.

<sup>62</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.494.

<sup>63</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.496.

folha de salário, da receita e do lucro) um novo pressuposto de fato, não mais consistente no simples auferimento de receita”.<sup>64</sup>

O desafio, aqui, é esclarecer o que seria esse pressuposto de fato.

Primeiramente, importante observar que “tanto quanto possível, a não cumulatividade deve propiciar a neutralidade da tributação em relação à organização dos negócios”<sup>65</sup>.

Desse modo, para que essa neutralidade seja propiciada, se faz necessário “que todas as despesas que estiverem vinculadas ao auferimento de receitas e que refletirem o auferimento de receita por outra pessoa jurídica (qualquer que seja sua natureza) permitam a apropriação de créditos.”<sup>66</sup>

Em segundo lugar, como bem explica Natanael Martins:

“Para que seja de fato prestigiada a igualdade no financiamento da seguridade social é necessário que a possibilidade de apropriação de créditos ou de dedução de despesas esteja desvinculada do regime de tributação do fornecedor, pois, como se disse, por premissa constitucional, a tributação cumulativa e a não-cumulativa devem ser equivalentes, sendo que o regime do contribuinte é que deve determinar a possibilidade e a medida em que os créditos serão apropriados.”<sup>67</sup>

Em terceiro lugar e mais importante, expõe:

“(...) acreditamos que a não cumulatividade das contribuições sociais deva se distanciar da não cumulatividade dos impostos (ICMS e IPI) na exata medida em que a tributação de operações de produção e circulação se afasta da tributação de receitas.”<sup>68</sup>

---

<sup>64</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.496.

<sup>65</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.496.

<sup>66</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.497

<sup>68</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.497.

Ao final conclui que:

“em relação aos impostos, os créditos são admitidos em relação aos insumos que se integram ou se desgastam no contato com o produto ou mercadorias, em relação às contribuições sociais devem ser admitidos créditos relacionados aos insumos que são consumidos para obtenção de receita (e não para a produção do produto ou serviço, pois o pressuposto de fato de tais contribuições não repousa na produção ou fabricação, mas sim, no auferimento de receita).”<sup>69</sup>

Dito de outra forma, se a não cumulatividade tem como pressuposto evitar a incidência de tributos em cascata, ainda que o legislador constituinte, em matéria de contribuições sociais, não tenha estabelecido qual deveria ser a regra de não cumulatividade aplicável, é certo que, qualquer que seja a regra que se venha a estabelecer, esta não pode levar a caminho diverso daquele, especialmente quanto ao conceito de insumos na técnica da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

---

<sup>69</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.497.

## 2 INSUMOS

### 2.1 Conceito técnico de Insumos

A partir de uma leitura técnica, verificamos que a palavra “insumo” possui diversos significados, vejamos:

“Insumo. [Tradução do inglês. *Input*, por analogia com consumo.] S. m. Econ. 1. Elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção. [Sin., ingl: *input*]<sup>70</sup>  
Insumo SM (1975 ct AF) ECON cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços; *input* ETIM prov. Subst. Depreendido do v. lat. *Insumo.is.umpsiumptum* ou *umtum.mere* tomar, invadir, despende, gastar; fig. Empregar em, consagra a; segundo AF, .trad. do inglês. *Input* p.ana com o port. consumo<sup>71</sup>

INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (*input*), em contraposição ao produto (*output*), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços (Antonio Geraldo da Cunha e Othon Sidou)<sup>72</sup>

Insumo em Economia designa um bem ou serviço utilizado na produção de um outro bem ou serviço. Inclui cada um dos elementos (matérias-primas, bens intermediários, uso de equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços.

No seu conceito mais amplo *insumo* é a combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.

Uma definição simplificada de *insumo* seria: tudo aquilo que entra no processo ('input'), em contraposição ao produto ('output'), que é o que sai.<sup>73</sup>

Por fim, “o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade.”<sup>74</sup>

<sup>70</sup> NOVO Aurélio. *Século XXI*. Editora Nova Fronteira, 3ª Edição, 1999, página 1120.

<sup>71</sup> DICIONÁRIO Houaiss de Língua Portuguesa, Editora Objetiva, 1ª Edição, página 1629.

<sup>72</sup> DINIZ, Maria Helena. In *Dicionário Jurídico*, Editora Saraiva, 1998, Volume 02, página 870.

<sup>73</sup> BONILHA, Dr. Paulo B, e BIANCO, Dr. João Francisco. *Mesa de Debates*, 23/10/2003. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Insumo>>. Acesso em: 15 jun. 2013

Vale dizer que a Constituição Federal de 1988 não nos diz qual é a definição para insumos e, conforme entende Fábio Oliveira, “tendo em vista que este conceito não é utilizado para definir ou limitar competências tributárias, a legislação tributária é competente para alterar a sua definição, conteúdo e alcance”.<sup>75</sup>

Não obstante, a legislação que trata da não-cumulatividade do PIS e da COFINS também não traz previsão legal do conceito de insumos. Diante desse contexto, para que haja um melhor entendimento da questão, é preciso conhecer a definição e delimitação do conceito de insumos nos demais tributos, para, a partir de então, verificar se poderíamos fazer uso desses mesmos conceitos para as contribuições sociais. É que, “esse tipo de análise é importante, pois a legislação em relação aos demais tributos já está bem mais sedimentada.”<sup>76</sup>

Assim, nosso propósito é tentar desvendar qual seria a exata dimensão do alcance do conceito de “insumos” usado na sistemática do PIS e da COFINS. E, nessa linha de raciocínio, a questão que se põe é se a mesma dimensão, traçada pelas legislações do ICMS e do IPI, serve como parâmetro para utilização na sistemática não cumulativa do PIS e também da COFINS.

## 2.2 Conceito de Insumos na Legislação do IPI e do ICMS

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI tem como uma de suas principais características o caráter não cumulativo, previsto e determinado pelo art. 153, § 3º, inc. II, da Constituição Federal.<sup>77</sup>

---

<sup>74</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo, p. 200 a 209, 2005, p. 203

<sup>75</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 87, 88.

<sup>76</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 90.

<sup>77</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%202105>>. Acesso em: 6 maio 2013. Art. 153 § 3º, que dispõe: o imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, no art. 226, em seu inciso I, traz o que os estabelecimentos comerciais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):  
I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (Decreto nº 7.212/10, art. 226, inc. I)”.<sup>78</sup>

Como se pode ver, a legislação do IPI autoriza a tomada de créditos em relação à aquisição de matérias prima, produtos intermediários e materiais de embalagem. E, conforme o entendimento de Oliveira, “prevê, ainda, que as matérias-primas e os produtos intermediários, mesmo que não integrados ao novo produto, se foram consumidos em seu processo de industrialização, permitirão a apropriação de créditos”<sup>79</sup>. Portanto:

“Enquanto a legislação das contribuições trata de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a legislação do IPI é mais específica, tratando especificamente das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem empregados ou consumidos no processo produtivo.”<sup>80</sup>

Conforme já mencionamos, o IPI tem como hipótese de incidência operação que envolva produtos industrializados, e, para que não se torne cumulativo “é necessário que se garanta a possibilidade de créditos sobre o valor que incidiu na operação anterior”.<sup>81</sup>

<sup>78</sup> BRASIL. *Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010*. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 14 de maio de 2013.

<sup>79</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 90.

<sup>80</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 91.

<sup>81</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. “Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS”. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2011. p.91

E, como bem diz Oliveira, “tendo em vista que seu campo de abrangência é mais restrito àquele aplicado às contribuições sociais, é coerente que a relação de créditos também o seja”.<sup>82</sup>

Diante desse contexto, faz sentido para o IPI não admitir, por exemplo, despesas com fretes para fins de aquisição de insumos, como hipótese de tomada de créditos, visto que tais despesas não se sujeitam à incidência desse tipo de imposto. Concluindo:

“De qualquer forma, tendo em vista as peculiaridades do campo material de incidência de cada uma das exações tributárias, não teria sentido adotar o mesmo critério para a apropriação de créditos. Essa é, inclusive, a posição de Marco Aurélio Greco (2008), quando menciona que a definição de insumos deve ser buscada em face do contexto na qual ele se insere.”<sup>83</sup>

Já em relação ao ICMS, outro tributo que está sujeito ao sistema de não-cumulatividade conforme ordenado por nossa Constituição, a legislação das unidades federativas possuem previsão legal de idêntico teor, a exemplo do Decreto nº 45.490/2000, do Estado de São Paulo, que assim dispõe sobre o conceito de insumos:

“§ 8º - Para efeito dos §§ 2º e 3º, consideram-se insumos as matérias-primas, os materiais secundários ou de embalagem e os serviços recebidos, no âmbito do imposto, utilizados no processo de industrialização dos produtos ou na prestação de serviços cujas operações ou prestações possibilitaram a geração do crédito acumulado.”<sup>84</sup>

Essa definição, por guardar referência, apenas, a bens que integram o processo de industrialização, também deve ser afastada, “uma vez que

<sup>82</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. “Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS”. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011. p.91

<sup>83</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOsoft Editora, São Paulo, 2011. p. 92.

<sup>84</sup> SÃO PAULO. *Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Disponível em: <[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/sa\\_o\\_paulo/decretos/2000/30d45490\\_doesp112000.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/sa_o_paulo/decretos/2000/30d45490_doesp112000.htm)>. Acesso em 24 jul. 2013.

também foi construída em face das peculiaridades do ICMS, que incide, basicamente, sobre a circulação de mercadorias”.<sup>85</sup>

“Em verdade, quaisquer outros conceitos existentes na legislação tributária não deverão ser empregados, sem ressalvas, para as contribuições sociais, uma vez que foram construídos tendo em vista as peculiaridades de tais tributos.”<sup>86</sup>

Essa mesma posição é compartilhada por José Eduardo Soares de Melo:

“A sistemática legal (IPI e ICMS) não serve para tomar-se de empréstimo o conceito de "insumos", uma vez que a referência a créditos concerne a distintas expressões (mercadorias, produtos, bens, matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem etc.). (2009, p. 286)”<sup>87</sup>

Além de tais razões expostas, “cumpre esclarecer que se fosse objetivo do legislador utilizar tais conceitos, simplesmente o teria feito, uma vez que pela corrente legalista o legislador teria amplos poderes para definir o que pode ser apurado como crédito para as contribuições sociais”.<sup>88</sup>

## 2.3 Conceito de insumos para aplicação do PIS e da COFINS

Como já dito anteriormente, a nossa Constituição não trouxe uma definição para insumos, sendo assim, é importante conhecer a formação legislativa acerca deste conceito.

Assim, vejamos as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a não cumulatividade das contribuições sociais, trazendo as hipóteses em que poderão ser descontados os créditos:

<sup>85</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 92.

<sup>86</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. São Paulo: FISCOSoft, 2011. P.903.

<sup>87</sup> ABRAO, C. H. ; MACHADO, H. B. ; MARTINS, I. G. S. ; MELO, J. E. S. ; OLIVEIRA, R. M. ; COELHO, S. C. N. . Não-cumulatividade. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). Não-cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética, 2009, v. p. 262-287. P. 286

<sup>88</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 93.



“Art. 3º, inc. II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”<sup>89</sup>

Como se vê, a legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, em sua atual redação, autoriza o uso de créditos em relação “a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens, inclusive combustíveis e lubrificantes”.<sup>90</sup>

O legislador, portanto, não trouxe o conceito do que seria insumos e também “não relacionou taxativamente quais seriam esses bens e serviços que possibilitariam a apuração de créditos”.<sup>91</sup> Porém, estipulou que esses créditos deveriam ser “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Desse modo, antes de aprofundar na procura por esse conceito, como bem lembrado por Oliveira, “importa verificar se o legislador teria mesmo ampla e irrestrita liberdade para definir o que é insumo em face da não-cumulatividade das contribuições sociais”.<sup>92</sup>

Basicamente, existem duas correntes: a legalista e a constitucionalista.

<sup>89</sup> BRASIL. *Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10637.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2013; BRASIL. *Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/10.833.htm)>. Acesso em 15 jul. 2013.

<sup>90</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 88.

<sup>91</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 89.

<sup>92</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOSoft Editora, São Paulo, 2011. p. 89.

A primeira, denominada de legalista:

“Defende que a não cumulatividade das contribuições sociais não se trata, efetivamente, de uma não cumulatividade, uma vez que o constituinte não impõe esta técnica como obrigatória para as contribuições sociais, ao contrário do que faz com o ICMS e o IPI. Partindo dessa premissa, esses teóricos entendem que o legislador infraconstitucional é livre para relacionar as situações que permitem a apropriação de créditos.”<sup>93</sup>

É adepto dessa corrente Ricardo Mariz de Oliveira, que diz:

“É muito difícil argumentar contra a liberdade de definição do legislador ordinário, para o conceito de insumo, quando se tem em mente que a não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS não é mandamento constitucional, mas possibilidade aberta à lei ordinária.”<sup>94</sup>

A segunda, denominada de constitucionalista “encara a não cumulatividade como um princípio constitucional, que deve ser observado pelo legislador, sob pena de subvertê-la”.<sup>95</sup>

Defendem tal posicionamento, os maiores teóricos que dizem que “a definição de insumos deve ser a mais ampla possível, em harmonia à sistemática de apuração dessas contribuições sociais”.<sup>96</sup>

Acontece que, em relação às Contribuições sociais do PIS e da COFINS, como bem explica Martins<sup>97</sup>, “a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

---

<sup>93</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOsoft Editora, São Paulo, 2011. p. 89.

<sup>94</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Cofins Importação e Pis Importação*. Grandes Questões atuais de Direito Tributário. 2009. p.442.

<sup>95</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOsoft Editora, São Paulo, 2011. p. 90.

<sup>96</sup> OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. FISCOsoft Editora, São Paulo, 2011. p. 90.

<sup>97</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo, p. 200 a 209, 2005, p. 204.

É por essa razão que o PIS e a COFINS “não cumulativos” elegem outras possibilidades de crédito que não estão vinculadas com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, “como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil”.

“Nesse contexto, a toda evidência, o conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.”<sup>98</sup>

Cumprido dizer, que para que se possa garantir a eficácia do § 12 do art. 195 da C.F de 88<sup>99</sup>, “o rol de operações passíveis de creditamento deve ser interpretado de maneira extensiva ou entendido como tendo caráter meramente exemplificativo”.<sup>100</sup>

Isso porque, se o intuito do constituinte derivado ao trazer a possibilidade de instituição de contribuições não cumulativas é o de “evitar a incidência em cascata das contribuições sociais sobre a receita”<sup>101</sup>, somente alcançará esse mister “se os créditos passíveis de apropriação alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”.<sup>102</sup>

Além disso, para que isenções não se consolidem como mero diferimento no pagamento das contribuições, o seu estabelecimento no meio

<sup>98</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo, p. 200 a 209, 2005, p. 204.

<sup>99</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998) C.F 88

<sup>100</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo, p. 200 a 209, 2005, p. 204.

<sup>101</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo, p. 200 a 209, 2005, p. 204.

<sup>102</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo, p. 200 a 209, 2005, p. 204.

de uma cadeia produtiva não poderia opor impedimento para fins de creditamento.<sup>103</sup>

Desse modo, ao nosso entender, “a contribuição ao PIS e a COFINS deve ser interpretado como tributo incidente sobre uma espécie própria de valor agregado”.<sup>104</sup>

Apesar disso, a Receita Federal, em relação conceito de insumos, toma indevidamente como paralelo o conceito usado na legislação de IPI e por meio da IN SRF 247/02<sup>105</sup> e da IN SRF 358/03, disciplinando que:

“Além dos próprios serviços consumidos na produção, apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem aplicados no processo de produção, o que certamente provocará conflitos entre Fisco e Contribuintes, como já se pode observar em soluções de consulta já editadas por diversas divisões de tributação.”<sup>106</sup>

Mas, em relação a atividades de prestação de serviços, talvez, por não haver conceito comparável para considerar o que poderia ser insumo consumido na sua execução, “o conceito explicitado na referida Instrução [...] a nosso ver se amolda, com perfeição, ao que efetivamente se poderia esperar da disciplina fiscal da matéria”.<sup>107</sup>

O conceito de insumos na atividade de prestação de serviços, conforme diz Martins:

<sup>103</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo, p. 200 a 209, 2005, p. 204.

<sup>104</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.496.

<sup>105</sup> Art. 66 (...) § 5º. Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (...)

<sup>106</sup> MARTINS, Natanael. “O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS”. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. p. 205 Editora Quartier Latin do Brasil, 2005

<sup>107</sup> MARTINS, Natanael. “O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS”. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. p. 206 Editora Quartier Latin do Brasil, 2005

“Amolda-se, com perfeição, ao conceito de quaisquer custos imputáveis à atividade, vale dizer, às despesas intrinsecamente relacionadas ao objeto social explorado, sejam elas relativas a bens aplicados ou consumidos na realização dos serviços, sejam elas relativas a despesas necessárias à viabilização da própria atividade de serviço, como assim já vêm se pronunciando Divisões de Tributação da Secretaria da Receita Federal em soluções de consulta.”<sup>108</sup>

É fato que o PIS e o COFINS não cumulativos, concebido com o intuito de atenuar os efeitos que a cumulatividade causava na cadeia nacional de produção, não absorve o conceito de “valor agregado” como um todo, pois tal situação permitiria o creditamento de todas as despesas e custos relacionadas às atividades exercidas pelo Contribuinte, o que os levaria à categoria de tributos incidentes sobre o lucro (a exemplo do imposto sobre a renda - IRPJ e a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, das pessoas jurídicas), desvirtuando a materialidade própria de tais contribuições que incidem sobre a receita. .

Sendo assim, como bem diz MARTINS:<sup>109</sup>

“Pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.”

Portanto, como explica MARTINS<sup>110</sup>:

“O conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, na acepção da Lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços

<sup>108</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. Tributação, Justiça e Liberdade. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.496.

<sup>109</sup> MARTINS, Natanael. “O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS”. Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas. p. 207 Editora Quartier Latin do Brasil, 2005

<sup>110</sup> MARTINS, Natanael. “O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS”. Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas. Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 207

contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290. do Regulamento do Imposto de Renda.”

É claro que os casos de bens passíveis de gerar o desconto de créditos de PIS e de CONIS previstos na legislação possuem obrigação de respeitar as restrições impostas pelo legislador que guardem sintonia com a constituição. Quer dizer, “embora a guarda de instalações fabris deva ser considerada como custo, o custo a ela relativo não ensejará o crédito de PIS/COFINS quando for prestado por funcionários da própria empresa”<sup>111</sup>.

Portanto, diante do exposto e conforme bem conclui Martins:

“(I) O conceito técnico de insumos, na sua mais ampla acepção, pode ser definido como um conjunto de fatores necessário para que a empresa desenvolva a sua atividade;  
(II) O conceito de insumos em face da legislação do IPI e do ICMS, dada a materialidade desses tributos, em nada se assemelha ao conceito de insumos em face do PIS e da COFINS que, dada a específica materialidade desses tributos, possui um elastério muito maior.  
(III) O conceito de insumos em face do PIS e da COFINS, mesmo sem busca de seu maior elastério, sem sombra de dúvidas está conectado à ideia de consumo de determinado bem ou serviço utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço; e  
(IV) O conceito de insumos em face do PIS e da COFINS, dada a materialidade desses tributos que incidem sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, em sua acepção mais ampla, pode ainda ser tido como relativo a consumo em todos os fatores de produção, vale dizer, não apenas o consumo relativo à produção ou execução de bens, *strictu sensu*, mas também como compreensível (consumo) dos demais fatores necessários à obtenção de receitas<sup>112</sup>.”

Logo, considerando que o PIS e a COFINS não cumulativos tem como núcleo material da hipótese de incidência a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ao passo que o IPI e o ICMS tem como núcleo material da hipótese de incidência operações relativas à circulação de mercadorias e de produtos industrializados, a conclusão que naturalmente se impõe é a de que o conceito de insumos para tais contribuições é muito mais abrangente do que o

<sup>111</sup> MARTINS, Natanael. “O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS”. *Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. p. 208 Editora Quartier Latin do Brasil, 2005

<sup>112</sup> MARTINS, Akamine e Bueno. *Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita*. Tributação, Justiça e Liberdade. Curitiba, p. 481 a 498, 2005, p.498.

dos referidos impostos. Mas, justamente tendo como norte a materialidade das referidas contribuições, não se pode admitir que a abrangência do conceito seja mesma da legislação do IRPJ e da CSLL, sob pena de transformá-las em contribuições incidentes sobre o lucro, desvirtuando a competência constitucional outorgada à União.

Daí que, como já dissemos, parece-nos que insumo para efeitos do PIS e da COFINS deve abranger todos os custos e despesas que, diretamente e indiretamente, estejam concorrendo para a realização de receitas, núcleo material da hipótese de incidência de tais contribuições.

### **3 EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS PARA O PIS E A COFINS NA ESFERA ADMINISTRATIVA**

Como vimos anteriormente, a apuração das contribuições ao PIS e a COFINS era feita pelo regime cumulativo, ou seja, pela tributação em cascata, e que a tributação das referidas contribuições foi alterada para o regime não cumulativo por meio das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente para o PIS e a COFINS.<sup>113</sup>

A nova legislação ao alterar a sistemática de apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, do regime cumulativo para o regime da não-cumulatividade, majorou também as alíquotas a serem aplicadas sobre as bases de cálculo das contribuições.

O fundamento da proposta do Governo ao alterar o regime para o sistema não cumulativo era a de que o aumento das alíquotas não resultaria num aumento real, tendo em vista que o Contribuinte poderia se utilizar dos créditos gerados para abater seus débitos tributários (regime não cumulativo de apuração).

Assim, de acordo com a nova modalidade de tributação (não incidiria mais “em cascata”), iniciava-se naquele momento a possibilidade de o sujeito passivo da obrigação tributaria deduzir os créditos dos débitos fiscais apurados em cada mês a título de contribuição (regime não cumulativo).

O art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram a não cumulatividade respectivamente para o PIS e a COFINS, especifica quais os créditos que a pessoa jurídica pode descontar do valor devido da contribuição (débito), apurando na forma do art. 2º das referidas leis. Dispõe o art. 3º:

---

<sup>113</sup> BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2013.; BRASIL. Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2013.



“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)”<sup>114</sup>

<sup>114</sup> BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2013.; BRASIL. Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10833.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2013.

Certo é que o conteúdo inserido no inciso II do artigo 3º das Leis citadas, ao estabelecer quais os créditos relativos aos insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, provocou várias interpretações do conceito de insumos para efeito de dedução dos débitos devidos referentes às contribuições do PIS e da COFINS.

Sendo assim, neste capítulo, vamos expor as diversas interpretações e posicionamentos e bem assim a evolução do conceito do termo insumo na jurisprudência administrativa tributária em razão dos debates que vem sendo realizados durante os julgamentos sobre o tema.

### **3.1 Conceito de Insumos previsto nas Instruções Normativas/SRF nº. 247/02 e 358/03**

Em razão de o legislador não ter definido e nem estabelecer o alcance do termo insumo para fins de apuração do crédito, a Administração Tributária expediu a Instrução Normativa/SRF nº. 247, de 2002, depois alterada pela Instrução Normativa/SRF nº. 358, de 2003, que delimitou a extensão do termo insumo à interpretação dada pela legislação do IPI, no sentido de que os insumos se limitariam a matérias prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme estabelecido no § 5º, do art.66:

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:**

**I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II- utilizados na prestação de serviços:

- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”<sup>115</sup>  
(grifos nossos)

Esse foi o entendimento confirmado diversas vezes por meio de Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil - RFB e pelos órgãos administrativos de julgamento de primeira instância.

Transcrevo a seguir, ementa da Solução de Consulta nº. 10, de 2012, da RFB que expressa o entendimento restritivo de que não são todos os custos e despesas necessários às atividades da empresa que poderão gerar crédito da Contribuição para o PIS não cumulativo, mas apenas aqueles permitidos expressamente na legislação. Assim, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços geram direito a crédito da Contribuição para o PIS; excluindo-se desse conceito as despesas que se refletem apenas indiretamente nas atividades fim da empresa:

*“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 10, de 08 de Maio de 2012*

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP*

*EMENTA: BASE DE CÁLCULO. INSUMOS. CONCEITO. Não são todos os custos e despesas necessários às atividades da empresa que poderão gerar crédito da Contribuição para o PIS não cumulativa, mas apenas aqueles permitidos expressamente na legislação. Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS não cumulativa, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços da atividade fim da empresa. Assim, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços geram direito a crédito da Contribuição para o PIS; excluindo-se desse*

---

<sup>115</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa/SRF nº. 358, de 9 de setembro de 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2003/in3582003.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

*conceito as despesas que se refletem apenas indiretamente nas atividades fim da empresa.”*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, Tribunal Administrativo de Segunda Instância do Ministério da Fazenda, em um primeiro momento, também adotou esse entendimento restritivo de que no cálculo da contribuição devida, o sujeito passivo somente poderia descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendido os bens ou serviços aplicados diretamente na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas aquelas realizadas com fretes, despachos, carretos, bônus de terceiros, aluguéis, comissões, serviços prestados em instalações fabris, etc.

Ressalte-se que no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os julgados convalidavam a interpretação restritiva da lei, no entendimento de que o legislador teria adotado o critério de enumerar os bens e serviços capazes de gerar crédito (ou seja, a interpretação de que a lei enumerou exaustivamente e não exemplificativamente os bens e serviços capazes de gerar crédito), vinculando-os a determinada atividade e utilização.

Porém, no CARF, em decisão proferida por meio do Acórdão de nº. 201-79.759, sessão de 07 de novembro de 2006, sob a relatoria do Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, o Relator afirmou o entendimento de que não seria correto afirmar que a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 tenha desbordado de seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição. Com efeito, disse o Relator:

*“(...)a leitura do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, já faz perceber que a mesma carrega os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços utilizados no processo produtivo. Portanto, não é a Instrução Normativa que impõe um óbice intransponível a sua pretensão de se creditar sobre toda e qualquer despesa, mas, ao contrário, essa é uma limitação decorrente da lei, conforme já esclarecido anteriormente.”*<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão 201-79.759. Relator: Mauricio Taveira e Silva. Brasília, 07 de novembro de 2006. Disponível em: <[http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/5a0b26c4f612434b03257221000dd27e/\\$FILE/201-79759.pdf](http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/5a0b26c4f612434b03257221000dd27e/$FILE/201-79759.pdf)>. Acesso em: 23 jun. 2013.

Abaixo transcrevo a ementa do Acórdão supra citado de nº. 201-79.759, sessão de 7 de novembro de 2006, do 2º. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atualmente CARF):

**“BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMO**

No cálculo da COFINS o sujeito passivo **somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos**, assim entendidos os bens ou serviços aplicados **consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços**, não se considerando como tal despesas realizadas com fretes, despachos, carretos, bônus de terceiros, aluguéis, comissões, depreciações ou gastos com vendas e despesas administrativas.

(...)

Também não se mostra correto afirmar que a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 tenha desbordado de seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição.

Com efeito, a leitura do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, acima transcrito, já faz perceber que a mesma carrega os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços utilizados no processo produtivo. Portanto, não é a Instrução Normativa que impõe um "óbice intransponível a sua pretensão" de se creditar sobre toda e qualquer despesa, mas, ao contrário, essa é uma limitação decorrente da lei, conforme já esclarecido anteriormente. Assim, o legislador adotou o critério de enumerar os bens e serviços capazes de gerar crédito, vinculando-os a determinada atividade e utilização.

(...)

Portanto, a IN SRF nº 404/2004 apenas esclarece aquilo que a Lei nº 10.833/2003 já apresentou. Em relação, especificamente, ao conceito de insumo, somente elucida que este deve ser entendido como os bens e na prestação de serviços, não podendo ser considerados como tais serviços de terceiros prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados diretamente na produção.”<sup>117</sup>(grifo nosso).

Essa restrita interpretação da Administração Tributária ao adotar o conceito de insumo da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – ou seja, créditos relativos somente à matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem e serem aplicados diretamente no produto para as

<sup>117</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão 201-79.759. Relator: Mauricio Taveira e Silva. Brasília, 07 de novembro de 2006. Disponível em: <[http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/5a0b26c4f612434b03257221000dd27e/\\$FILE/201-79759.pdf](http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/5a0b26c4f612434b03257221000dd27e/$FILE/201-79759.pdf)>. Acesso em: 23 jun. 2013.

contribuições - foi questionada pelos contribuintes em virtude da restrição de aproveitamento de crédito específica do IPI.

Em artigo especializado na matéria, Edmar Oliveira Andrade<sup>118</sup> disserta sobre o equívoco de interpretação da Administração Tributária em aplicar o conceito de insumo previsto na legislação do IPI ao conceito de insumos previsto na legislação das contribuições ao PIS e a COFINS não cumulativos, ao esclarecer que o fato gerador das contribuições não é o mesmo do IPI, visto que as contribuições incidem sobre todas as receitas e não somente sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias ou produtos industrializados. Portanto, diz o autor, os créditos deveriam ser tomados sobre todos os insumos (bens e serviços) necessários à produção de todas as receitas tributáveis e não o de estarem vinculados, apenas, à produção, fabricação, revenda ou prestação de serviço.

O autor do livro citado entende que a lei já restringira créditos ao admitir unicamente os bens e serviços que forem vinculados à produção, fabricação revenda ou prestação de serviços, mas a Receita Federal – de forma ilegal – restringiu ainda mais, dizendo que os insumos que geram direito ao crédito são unicamente os que se integram fisicamente aos produtos fabricados ou que se desgastem em contato com o produto em fabricação, adotando a mesma orientação contida no Parecer Normativo CST nº. 65/79, que foi editado para regulamentar as normas pertinentes ao IPI, cuja hipótese de incidência é diferente das contribuições ao PIS e COFINS.

Transcrevo trechos do livro acima referido sobre a questão aqui tratada:

*“A regulamentação do direito ao crédito tem sido alvo de contestações. A Receita Federal do Brasil tem adotado uma interpretação restritiva acerca deste direito na medida em que repete as regras do IPI. Ocorre que o fato gerador das contribuições ao PIS e a COFINS não é o mesmo do IPI; há caso em que eles coincidem, há casos que não, dado que as contribuições incidem sobre todas as receitas e não somente as decorrentes da venda de mercadorias ou produtos*

---

<sup>118</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Imposto de Renda das Empresas: Inclui Contribuições sobre o Lucro e as Receitas devidas pelas Empresas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 69.

*industrializados. Portanto, os créditos deveriam incidir sobre os insumos necessários à produção de todas as receitas tributáveis e não estar vinculados à produção, fabricação, revenda ou prestação de serviço.*

*O problema é que a lei restringiu os créditos de modo a admitir unicamente os que já forem vinculados à produção, fabricação revenda ou prestação de serviços. A lei já restringiu e a Receita Federal – de forma ilegal – restringe ainda mais, dizendo que os insumos que geram direito ao crédito são unicamente os que se integram fisicamente aos produtos fabricados ou que se desgastem em contato com o produto. Nesse caso, a Receita Federal adota a mesma orientação contida no Parecer Normativo CST nº. 65/79, que foi editado para regulamentar as normas pertinentes ao IPI, cuja hipótese de incidência é diferente das contribuições ao PIS e COFINS.”<sup>119</sup>*

Com efeito, a delimitação dada ao termo insumo pela legislação do IPI não é a mesma daquela da legislação que instituiu a não cumulatividade para o PIS e a COFINS. No IPI, o conceito de insumo restringe-se a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Nas contribuições ocorre uma ampliação do conceito de insumo, até porque o fato gerador da contribuição é todo o faturamento ou todas as receitas, incluindo a prestação de serviços, o que prova que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do conceito de insumo aplicado ao PIS e a COFINS.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em análise do alcance do termo insumo utilizado nos artigos 3º, inciso II, das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/2003 proferiu em sede de Recurso Especial nº 248.457 do Procurador da Fazenda Nacional, acórdão demonstrando a evolução nos debates que vinham sendo travados no CARF sobre a questão, ao entender que não aplica às contribuições o conceito de insumo previsto na legislação do IPI.

No julgamento, o Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres votou no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda, ao entender que:

“a inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de

<sup>119</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Imposto de Renda das Empresas: Inclui Contribuições sobre o Lucro e as Receitas devidas pelas Empresas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, **ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada**.”(grifo nosso).<sup>120</sup>

Eis o voto proferido na ocasião pelo Relator Henrique Pinheiro Torres:

“(…) A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de PIS/PASEP dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/PASEP e a para a COFINS não cumulativos.

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(…)

Definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de “insumos” aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão “insumos”, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu “serviços”, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/PASEP aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo,

<sup>120</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Especial n. 9303-01.035*. Terceira Turma. Relator: Henrique Pinheiro Torres. Brasília, 19 de agosto 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.



como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada”.<sup>121</sup>

No mesmo sentido, o julgado constante do Acórdão nº 9303-001.740, sessão de 09 de novembro de 2011, voto da Conselheira Relatora Nanci Gama, especifica as espécies e as diferentes bases de cálculo, concluindo ser impróprio o conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247, de 2002, visto que este encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não à receita do contribuinte, que é a materialidade dessa contribuição, o fato gerador da contribuição.

Transcrevo ementa do acima citado Acórdão:

*“A impropriedade do conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247/02 se destaca, na medida que o mesmo, inegavelmente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela. Veja-se que nos termos da referida Instrução são insumos, geradores de créditos, tão somente os bens que venham a sofrer “alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação*

---

<sup>121</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial n. 9303-01.035. Terceira Turma. Relator: Henrique Pinheiro Torres. Brasília, 19 de agosto 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

*diretamente exercida sobre o produto em fabricação”. (Acórdão nº 9303-001.740 - 09/11/2011 - Relatora Nanci Gama)<sup>122</sup>*

Marco Aurélio Greco<sup>123</sup>, em artigo sobre a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, afirma que o pressuposto de fato da contribuição é a receita, e, portanto, a não cumulatividade do PIS e da COFINS existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita e que o universo de elementos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é mais amplo do que o do IPI. O renomado jurista afirma que deve ser reconhecido que as normas legais que disciplinam a não-cumulatividade do PIS/COFINS dizem respeito ao processo formativo da receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto:

Transcrevo excerto do artigo citado acima:

*“Não se pode olvidar que estamos perante contribuição cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita. Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.*

*Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI.”<sup>124</sup>*

Ressalte-se que o legislador ao incluir no inciso II do artigo 3º, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/2003 os insumos dos serviços contratados pela pessoa

<sup>122</sup> BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-001.740. Terceira Turma. Relatora: Nanci Gama. Brasília, 09 de novembro de 2011. Disponível em:

<<http://www.ssplaw.com.br/pdf/pt/memo/XsTptT0llxLcUr.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2013

<sup>123</sup> GRECCO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo: IOB THOMSON, 2004. p. 101 e 122.

<sup>124</sup> GRECCO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS Coordenador Leandro Paulsen. São Paulo: IOB THOMSON, 2004. p. 101/122.

jurídica, tornou clara a intenção do legislador de não equiparar o conceito de insumo da legislação do IPI às contribuições, visto que sobre serviços não pode ser exigido o Imposto sobre Produtos Industrializados. Além disso, o mesmo dispositivo legal também considerou como insumos “combustíveis e lubrificantes”, o que, no âmbito do IPI, é expressamente vedado.

Deste modo, a posição adotada pela Receita Federal não se solidificou, ou seja, o legislador não quis restringir os créditos de PIS e COFINS às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens utilizados diretamente na produção industrial, não pretendeu adotar os mesmo parâmetros para apuração do crédito do IPI.

Ao contrário, o legislador não restringiu o conceito de insumo de tal forma a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

### **3.2 Conceito de Insumos segundo a legislação do IRPJ**

Concluindo ser imprestável, portanto, o conceito da legislação do IPI para ser aplicado às contribuições, tornou-se obrigatória delimitar uma nova abrangência para o termo insumos.

Em razão da impossibilidade de se equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade distinta, na hipótese, tributação de receita (PIS/COFINS) e tributação da industrialização de produto (IPI), é que vieram vários julgados adotando um conceito já existente e vinculado à receita da empresa, a definição de insumo para o Imposto de Renda Pessoa da Pessoa Jurídica - IRPJ . Este é um conceito muito amplo em razão do conceito de insumos para o IRPJ abranger todos os custos e despesas operacionais necessários à atividade da empresa.

Existem vários julgados do CARF nessa linha, mas, de pronto, esclareça-se que a adoção do conceito de insumos do IRPJ para aplicação no creditamento do PIS e COFINS não tem hoje acolhimento no CARF em razão de ser muito amplo o conceito e, assim, poder abranger todos os custos e

despesas como na apuração do lucro do IRPJ. O fato de ir se um conceito de um extremamente restritivo, como o de insumos para o IPI, a outro extremo amplo como o do IRPJ não foi bem acolhido pela maioria no CARF.

A princípio, o novo conceito de insumo do IRPJ supriu a necessidade da definição do termo insumos e foi inclusive fundamento de decisões no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como o Acórdão 3202.00226, da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento, entendendo que o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta das contribuições.

Transcrevo abaixo trecho da ementa do Acórdão nº 3202.00226, da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento adotando o conceito de insumo do IRPJ para aplicação no caso da apuração de créditos do PIS e COFINS:

**“EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDA PARA COMERCIAL EXPORTADORA.**

Para que sejam excluídas da base de cálculo da contribuição, as operações de vendas para comercial exportadora, com o fim específico de exportação, devem se enquadrar em algumas das disposições legais para isenção, fazendo prova de tal enquadramento.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS, MATERIAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.**

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.”<sup>125</sup>

---

<sup>125</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3202-00.226. Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior. Brasília, 08 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.contabil-experts.com.br/informativos/noticias/2011/04-abril/20110310163958-Moveis-conceito-insumo.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2013

Na mesma linha, o Acórdão nº 3202-00.226, 08/12/2010, da Relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, decidindo que é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita e que a materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, entendeu o Relator do citado acórdão acima, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), que o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, seria bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Transcrevo excertos da decisão citada acima:

**“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.**

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

(...)

Nesse cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e CORNS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e CORNS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.”<sup>126</sup>

<sup>126</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 3202-00.226*. Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior. Brasília, 08 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.contabil-experts.com.br/informativos/noticias/2011/04-abril/20110310163958-Moveis-conceito-insumo.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

A doutrina também adotou a tese do conceito de insumo do IRPJ a ser aplicado ao creditamento do PIS e COFINS, conforme Ricardo Mariz de Oliveira em seu artigo, ao afirmar que todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a COFINS, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país e que integrem a produção.

Importante frisar que o doutrinador citado, em seu texto, afirma que o critério para a constatação do que seja insumo é de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 2/2/1979. Com efeito, diz o jurista, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei nº 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa, diz, e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST nr. 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e jurisprudência.

Eis o trecho do artigo citado:

*“Constituem-se insumos para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.*

*(...)*

*Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 2.2.1979. Com efeito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei nº 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST nr 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e jurisprudência.*

*Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a COFINS, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.”<sup>127</sup>*

<sup>127</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos Relacionados à Não-Cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS: PIS — COFINS — questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 47-48.

*(Aspectos Relacionados à Não-Cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS". PIS — COFINS — questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, P. 47 e 48)*

Nessa linha de pensamento, todos os dispêndios realizados pela empresa vinculados à sua atividade operacional está diretamente vinculada ao faturamento e em decorrência, a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Assim, nessa linha de interpretação, o conceito de insumo para fins de apuração da contribuição ao PIS e a COFINS não cumulativos, compreende os custos e despesas operacionais das empresas, conforme as definições dos artigos 290 e 299 do RIR/99.

Como afirmado anteriormente, essa interpretação também não prevaleceu porque da mesma forma que o conceito de insumos imposto pela Administração Tributária restringia demais os créditos considerando apenas aqueles previstos na legislação do IPI, o conceito do insumos, segundo a modalidade do IRPJ, alargaria muito as condições de se obter créditos, desvirtuando as características da contribuições.

Diversas decisões do CARF afirmam a impropriedade de se adotar o conceito de insumos com o aproveitamento de todos os custos e despesas operacionais do IRPJ para fins de apuração de crédito do PIS e da COFINS, por terem esses tributos pressupostos distintos. Nesse sentido, o Acórdão nº 9303-001.740, sessão de 09/11/2011, da lavra da Conselheira Relatora Nanci Gama:

“Por oportuno ressalto que do mesmo modo que entendo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos, na linguagem de Marco Aurélio Grecco, ao pressuposto de fato destas contribuições, receitas, não entendo correto adotar o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto.

Penso, por exemplo, que os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da COFINS, eis que não são indispensáveis para a sua produção. Logo, repito, não acolho a definição de insumo para efeito do PIS e da COFINS, o

conceito da legislação do imposto de renda, não obstante referidos dispêndios, eventualmente, possam também se encontrar inseridos em referida definição.”<sup>128</sup>

Na mesma interpretação, o voto proferido no Acórdão nº 3302001781, sessão de 22/08/2012, de autoria da Conselheira Relatora Fabíola Cassiano Keramidas ao afirmar que o IRPJ é diverso, a sistemática de apuração é diversa, e não há possibilidade de se aplicar um conceito preexistente simplesmente porque ele já existe. E preciso, diz a Relatora do acórdão referido, que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a essa nova sistemática de não cumulatividade:

*“Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito preexistente simplesmente porque ele já existe. A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.*

*(...)*

*Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290 e 299 do RIR/99.*

*Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.*

*Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise.*

*O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.*

*Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir,*

<sup>128</sup>BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-001.740. Terceira Turma. Relatora: Nanci Gama. Brasília, 09 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.ssplaw.com.br/pdf/pt/memo/XsTptT0llxLcUr.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2013



*não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.*

*Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.*<sup>129</sup>

Imprestáveis, assim, os conceitos existentes na legislação do IPI e na legislação do IRPJ, nasceu novamente a necessidade de se encontrar nova abrangência para o conceito de insumos na sistemática de apuração no regime da não cumulatividade do PIS e COFINS.

### **3.3 Conceito de Insumos interpretação mista**

Diante do impasse de não se poder adotar ou equiparar conceitos e hipóteses relativos a tributos de materialidade diversa, no caso do PIS/COFINS, a receita, no caso do IPI a industrialização de produtos e, no caso do IRPJ o lucro da pessoa jurídica, surge um conceito misto e próprio para a legislação das referidas contribuições.

Nesse ponto, está a chave do debate e evolução jurisprudencial sobre o conceito de insumo no caso estudado, necessário é que o intérprete do direito utilize as normas de interpretação e construa um conceito próprio, distinto, de insumo que seja aplicável à sistemática do PIS e COFINS.

Dessa forma, o Acórdão nº 930301740 impulsionou novo entendimento para o conceito de insumos para fins de obtenção de créditos de PIS e COFINS.

A nova interpretação deve adotar a regra matriz de incidência das contribuições referente ao PIS e a COFINS no sentido de que os insumos devem estar diretamente ligados a receita da empresa produtora ou prestadora

---

<sup>129</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3302-00.1781*. Relatora: Fabiola Cassiano Keramidas. Brasília 22 de agosto de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 jun. 2013

de serviços, considerando despesas com insumos para obtenção do crédito daquelas utilizadas na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens, de forma direta ou indireta, de forma que sejam indispensáveis para a produção do produto ou serviço.

Para cada caso, de acordo com os fundamentos dos acórdãos que seguem a mais recente tese:

“necessário se verificar, se o bem ou o serviço é inerente, essencial e necessário à realização da produção do bem ou do serviço e que afetem o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social, afastando a utilização dos conceitos de insumo previstos na legislação do IPI e também a utilização da legislação do IRPJ para a caracterização do insumo numa analogia ao conceito de custos e de despesas necessárias.”

O Acórdão nº 9303-001.740, sessão de 09/11/2011, da Conselheira Relatora Nanci Gama, traz o entendimento citado e que vem dominando nos recentes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF, nos fundamentos acima expostos:

“COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da COFINS não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cálculo de referido tributo.

(...)

Em conclusão, para a utilização do bem ou serviço como insumo para fins de crédito para PIS e COFINS eu afasto a utilização dos conceitos de insumo previstos na legislação do IPI e também a afasto a utilização da legislação do IRPJ para a caracterização do insumo numa analogia ao conceito de custos e de despesas necessárias. Todavia, será relevante verificar, se o bem ou o serviço é inerente, essencial e necessário à realização/produção do bem ou do serviço.”<sup>130</sup>

<sup>130</sup> BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9303-001.740*. Terceira Turma. Relatora: Nanci Gama. Brasília, 09 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.ssplaw.com.br/pdf/pt/memo/XsTptT0llxLcUr.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

“Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e para a COFINS, será formada pelas despesas e custos de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (...)”.

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços UTILIZADOS na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.”

A questão é que e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte<sup>131</sup>.

(3302001781 – 22/08/2012 -Fabiola Cassiano Keramidas)”

Nesse julgado, o debate se fixou nos termos indispensável, essencial, ou seja, no caso julgado, o uso das vestimentas especiais dos funcionários da empresa foram determinadas pelo Poder Público. A empresa estava obrigada a manter seus empregados com roupas especiais no trabalho sob pena de sofrer multa, e, assim, não seria um simples fardamento funcional, mas uma indumentária indispensável à formação do produto ou serviço e, portanto, teria direito ao crédito do PIS e da COFINS.

<sup>131</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3302-00.1781*. Relatora: Fabiola Cassiano Keramidas. Brasília 22 de agosto de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

O Poder Judiciário vem adotando o conceito mais amplo de tributo, conforme decisões do juiz e doutrinador Leandro Paulsen:

“(...) A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.

O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.

O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

A não-cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que a exação não onere, em cascata, o fluxo negocial.

As contribuições PIS e COFINS, de seu turno, valem-se de um método próprio, em que o contribuinte deduz das contribuições devidas créditos por ele próprio apurados relativamente a despesas incorridas (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

As contribuições PIS e COFINS não incidem sobre operações; incidem sobre a receita, que é apurada mês a mês. Não há destaque a transferência jurídica a cada operação.

A solução legislativa adotada para consagrar a não-cumulatividade, conforme mencionado anteriormente, é o estabelecimento da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não-cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos..

Ainda que não haja uma sistemática constitucionalmente definida para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS (para o IPI e para o ICMS há definição constitucional), certo é que temos de extrair um conteúdo mínimo do que se possa entender por não-cumulatividade. Do contrário, a não cumulatividade acobertaria simples aumento de alíquotas, além do que o conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas.

Pois bem, para que se possa falar em não-cumulatividade, temos de pressupor mais de uma incidência. Apenas quando tivermos múltiplas incidências é que se justifica a técnica destinada a evitar que elas se sobreponham pura e simplesmente, onerando em cascata as atividades econômicas.

Efetivamente, só se pode assegurar a apuração de créditos relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas.

De outro lado, contudo, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. É que, em matéria de PIS e de COFINS sobre a receita, com suporte na ampliação da base econômica ditada pela EC 20/98, não se pode trabalhar limitado à idéia de crédito físico.

O legislador, nos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 10.833/03, bem como na sua regulamentação por atos infralegais, foi por demais casuístico, trabalhando desnecessariamente com um conceito de insumo sob a perspectiva física de utilização ou consumo na produção ou integração ao produto final. Assim, embora tenha admitido créditos relativamente ao consumo de energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas suas atividades etc., não alcançou a universalidade dos dispêndios que implicaram pagamento de PIS e COFINS por empresas que antecederam a contribuinte na cadeia produtiva.

É preciso, portanto, buscar interpretação que impeça o estabelecimento de critério restritivo para apuração de créditos e extensivo para a apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A coerência de um sistema de não-cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e, após a EC 42/03, o próprio respeito ao critério constitucional.

Tenho que a solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN 404/04) caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.”<sup>132</sup>

Tem acompanhado também a jurisprudência majoritária no CARF, de acordo a ementa de voto do Ministro Mauro Campbell proferido no Recurso Especial nº 1.246.317.

“TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS – CREDITAMENTO – “INSUMOS” – PRODUTOS DELIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO –PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

(...)

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.”<sup>133</sup>

Concluindo, a jurisprudência administrativa vem acolhendo a interpretação não tão restritiva quanto a legislação do IPI e nem tão ampla quanto a interpretação nos moldes da legislação do IRPJ.

Busca-se na verdade um conceito que exclua os gastos desnecessários para a consecução ou produção do produto final, mas não os restringindo aos efetivamente consumidos produção do bem ou na prestação do serviço.

- Diante da mais nova interpretação surgem as seguintes questões :

<sup>132</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Sentença Apelação Cível n. 0000007-25.2010.404.7200/SC*. Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen. Porto Alegre, 30 de maio 2012. Disponível em: <[http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar\\_documento\\_gedpro.php?local=trf4&documento=5132901&hash=c1141c09cc4c375641392746123ae08f](http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=5132901&hash=c1141c09cc4c375641392746123ae08f)>. Acesso em: 16 maio 2013.

<sup>133</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.246.317*. Relator: Min. Mauro Campbell. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22427806/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1306056-rn-2012-0013451-0-stj/relatorio-e-voto-22427808>>. Acesso em: 23 jun. 2013.

- Quais as despesas com “insumos” dão direito a créditos de PIS e COFINS?

- Quais os produtos ou serviços que podem ser caracterizados como insumos com o fim de gerar crédito de PIS e COFINS?

De acordo com a Conselheira Susy Gomes Hoffmann, do CARF, “Infelizmente, não há como se ter uma resposta única para todos os casos, de tal maneira que sempre será necessário verificar se para a produção daquele bem ou daquele serviço aquele bem ou serviço utilizado seria classificável como insumo para fins de crédito”.

Sendo assim, necessário o exame de cada caso, despesa por despesa, com fim de vinculá-la aos quesitos da essencialidade, necessidade ou indispensável ao produto final.

## CONCLUSÃO

Considerando que o PIS e a COFINS não cumulativos tem como núcleo material da hipótese de incidência a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ao passo que o IPI e o ICMS tem como núcleo material da hipótese de incidência operações relativas à circulação de mercadorias e de produtos industrializados, a conclusão que naturalmente se impõe é a de que o conceito de insumos para tais contribuições é muito mais abrangente do que o dos referidos impostos. Mas, justamente tendo como norte a materialidade das referidas contribuições, não se pode admitir que a abrangência do conceito seja o mesmo da legislação do IRPJ e da CSLL, sob pena de transformá-las em contribuições incidentes sobre o lucro, desvirtuando a competência constitucional outorgada à União.

Daí que, como já dissemos, parece-nos que insumo para efeitos do PIS e da COFINS deve abranger todos os custos e despesas que, diretamente, estejam concorrendo para a realização de receitas, núcleo material da hipótese de incidência de tais contribuições. Portanto, podemos concluir que o conceito de insumo deve ser analisado caso a caso, para que então, após essa análise, possamos verificar se tal despesa efetuada é essencial e se irá refletir no faturamento auferido pela empresa, e conseqüentemente, ser tributado pelo Fisco.

Quando o tributo incide sobre a receita ou faturamento, devemos considerar todas as despesas necessárias para a atividade industrial ou comercial, que irão refletir no valor final eu será tributado.

Além disso, cumpre destacar que as contribuições sociais do PIS e da COFINS não se referem somente à pessoas jurídicas do setor industrial, ou de prestação de serviços, mas é aplicável a toda e qualquer pessoa jurídica que aufera receitas e calcule o imposto de renda sobre o lucro real.

Sendo assim, como diz Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini:

“É preciso identificar a essencialidade da despesa para possibilitar a obtenção de receita da atividade empresarial. Se



a publicidade se revela indispensável para o adimplemento da finalidade da empresa, se impacta diretamente na percepção de receita, ela deve ser considerada insumo para fins de aproveitamento de crédito; assim também, impõe-se considerar como tal as despesas com uniformes ou com a desinfecção do estabelecimento da empresa, que, por motivo de higiene, é obrigada a seguir normas rígidas do órgão sanitário.”

(...)

“A técnica da não cumulatividade, ou seja, o modo pelo qual se executa o princípio, tem um conteúdo semântico mínimo, que não pode ser restringido ou modificado pelo legislador ordinário, muito menos por interpretação das autoridades fiscais, seja por meio de órgãos de consulta, seja por meio de instruções normativas”<sup>134</sup>

Portanto, por tais razões, se impõe a necessidade do legislador identificar o conteúdo mínimo do princípio da não cumulatividade previstos para o PIS e para a COFINS, de modo que as interpretações restritivas o desassociem de sua finalidade e função para a qual ele foi criado.

Sendo assim, deixar a cargo do contribuinte a análise de quais despesas serão consideradas insumos, tornou a sistemática das contribuições bastante subjetiva, razão pela qual há uma total insegurança jurídica por parte das pessoas jurídicas tributadas pelo PIS e pela COFINS, visto que, estarão permanentemente sujeitas a uma contradição de posições com a Receita Federal.

Diante de três diversos conceitos adotados para os insumos expresso no inciso II, do artigo 3º das Leis 10.833/03 e Lei n.º 10.637/02, e perante a um entendimento majoritário que causa total insegurança jurídica aos contribuintes, não há forma diversa de se concluir se não que o legislador deve rever o inciso das mencionadas leis para dar-lhes uma interpretação segura.

---

<sup>134</sup> SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. O Conceito de Insumo para fins de não-cumulatividade do Pis e da Cofins. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 103, mar./abr. 2011. p. 157.

## REFERÊNCIAS

ANAN, Pedro Jr. A questão do crédito de Pis e Cofins no Regime da Não Cumulatividade. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 76, p. 29-53, bim. 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Imposto de Renda das Empresas: Inclui Contribuições sobre o Lucro e as Receitas devidas pelas Empresas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BONILHA, Paulo B; BIANCO, João Francisco. *Mesa de Debates*. 2003. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Insumo>>. Acesso em: 15 jun. 2013

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9303-001.740*. Terceira Turma. Relatora: Nanci Gama. Brasília, 09 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.ssplaw.com.br/pdf/pt/memo/XsTptT0llxLcUr.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3302-00.1781*. Relatora: Fabiola Cassiano Keramidas. Brasília 22 de agosto de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 3202-00.226*. Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior. Brasília, 08 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.contabil-experts.com.br/informativos/noticias/2011/04-abril/20110310163958-Moveis-conceito-insumo.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Especial n. 9303-01.035*. Terceira Turma. Relator: Henrique Pinheiro Torres. Brasília, 19 de agosto 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 16 maio 2013.

BRASIL. *Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Disponível em:  
<<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto%20n.45.490,%20de%2030.11.2000.html>>. Acesso em: 24 jul. 2013.

BRASIL. *Decreto-lei nº 1.598/77*. Disponível em:  
em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)>. Acesso em: 6 maio 2013.

BRASIL. *Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2013.

BRASIL. *Lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991*. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)>. Acesso em: 6 maio 2013.

BRASIL. *Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2013.

BRASIL. *Lei nº 7.611 de 08 de julho de 1987*. Altera os arts. 1º, 3º (vetado) do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, que institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento – Finsocial, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7611.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7611.htm)>. Acesso em: 14 set. 2013.

BRASIL. *Lei nº 7.611 de 08 de julho de 1987*. Altera os arts. 1º, 3º (vetado) do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, que institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento – Finsocial, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7611.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7611.htm)>. Acesso em: 14 set. 2013.

BRASIL. *Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002*. Convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 16 maio 2013.

BRASIL. *Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002*. Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 6 maio. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. *Acórdão 201-79.759*. Relator: Mauricio Taveira e Silva. Brasília, 07 de novembro de 2006. Disponível em: <[http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/5a0b26c4f612434b03257221000dd27e/\\$FILE/201-79759.pdf](http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/5a0b26c4f612434b03257221000dd27e/$FILE/201-79759.pdf)>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. *Parecer Normativo Coordenador do Sistema De Tributação - CST nº 65 de 05 de novembro de 1979*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/index.php?PID=86471&amigavel=1#ixzz2hRhceAAF>>. Acesso em: 23 jun. 2013

BRASIL. *Parecer Normativo Coordenador do Sistema De Tributação - CST nº 6, de 01 de fevereiro de 1979*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/4de/parecer-normativo-coordenador-do-sistema-de-tributacao-cst-n-6-de-00001979>>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa/SRF nº. 404, de 12 de março 2004*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa/SRF nº. 247, de 21 de novembro de 2002*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em 14 jun. 2013.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa/SRF nº. 358, de 9 de setembro de 2003*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2003/in3582003.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Solução de consulta nº 10 de 08 de Maio de 2012*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/SolucoesConsulta/2012.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.246.317*. Relator: Min. Mauro Campbell. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22427806/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1306056-rn-2012-0013451-0-stj/relatorio-e-voto-22427808>>. Acesso em: 23 jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%202105>>. Acesso em: 6 maio 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 144.971*. Segunda Turma. Relator: Carlos Velloso. Brasília, 13 de maio de 1996. Disponível em <[www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp)>

?s1=%28144971%2E+OU+144971%2EACMS%2E%29&base=base Acordaos&url=http://tinyurl.com/cexcjco>. Acesso em: 14 jun. 2013.

COSTA, Alcides Costa Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. *Resenha Tributária*, São Paulo, 1978.

DICIONÁRIO *Houaiss de Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

GRECCO, Marco Aurélio. *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB THOMSON, 2004.

MARTINS, Akamine e Bueno. Reflexões acerca da não-cumulatividade constitucionalmente prevista em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita. *Tributação, Justiça e Liberdade*, Curitiba, p. 481-498, 2005.

MARTINS, Natanael. *O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS: Pis-Cofins Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

MORAIS, Roberto Rodrigues. *Como recuperar créditos da Cofins e do PIS nas indústrias*. Disponível em: <<http://tributario.net/rmoraes/como-recuperar-creditos-da-cofins-e-do-pis-nas-industrias>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

NOVO Aurélio. *Século XXI*. Editora Nova Fronteira, 3ª Edição, 1999, página 1120.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS*. São Paulo: FISCOsoft, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Aspectos Relacionados à Não-Cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS*: PIS — COFINS — questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Sentença Apelação Cível n. 0000007-25.2010.404.7200/SC*. Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen. Porto Alegre, 30 de maio 2012. Disponível em: <[http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar\\_documento\\_gedpro.php?local=trf4&documento=5132901&hash=c1141c09cc4c375641392746123ae08f](http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=5132901&hash=c1141c09cc4c375641392746123ae08f)>. Acesso em: 16 maio 2013.

SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. O Conceito de Insumo para fins de não-cumulatividade do Pis e da Cofins. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 103, mar./abr. 2011.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. *Créditos do Pis e da Cofins*. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/obras/piscofins.htm>>. Acesso em: 16 jun. 2013.